

## RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

### **Choix de la voie la moins imposée et délai reconnu à l'administration fiscale pour procéder à la requalification, note sous Civ. Anvers 15 janvier 2003**

Delvaux, Marie-Amelie

*Published in:*  
J.D.S.C.

*Publication date:*  
2005

*Document Version*  
le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

*Citation for pulished version (HARVARD):*

Delvaux, M-A 2005, 'Choix de la voie la moins imposée et délai reconnu à l'administration fiscale pour procéder à la requalification, note sous Civ. Anvers 15 janvier 2003', *J.D.S.C.*, p. 269-270.

#### **General rights**

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

#### **Take down policy**

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

## OBSERVATIONS

## Choix de la voie la moins imposée et délai reconnu à l'administration fiscale pour procéder à la requalification

Dans le «match» qui oppose l'administration fiscale au contribuable en matière d'évasion fiscale et de choix de la voie la moins imposée, la charge de la preuve se répartit comme suit: tout d'abord, l'administration prouve, par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 du C.I.R. 92, que la qualification juridique choisie par le contribuable l'a été spécifiquement dans le but d'éviter l'impôt<sup>2</sup> (en l'espèce, le précompte mobilier); ceci fait, la balle se trouve dans le camp du contribuable qui va tenter de prouver que cette qualification répond à des besoins<sup>3</sup> légitimes de caractère financier ou économique<sup>4</sup>. Le Tribunal civil de Mons<sup>5</sup> rappelle à juste titre que l'administration ne peut recourir «à tout bout de champ» à la faculté de requalifier. L'intention des auteurs de la disposition anti-abus de droit ne consistait pas à ériger cette norme en règle générale et l'application de cette disposition suppose un choix fait par le redevable entre plusieurs qualifications juridiques. Elle ne peut être utilisée pour remédier aux conséquences d'un système établi par la loi qui se révélerait, aux yeux de l'administration, trop favorable aux redevables dans certaines situations<sup>6</sup>.

La décision publiée ci-dessus rappelant que lorsqu'il est fait application de l'article 344, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 92, il ne peut être fait usage du délai d'imposition de l'article 358, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du même Code, a été confirmée par la Cour d'appel d'Anvers dans un arrêt du 4 mai 2004<sup>7</sup>. Dans le même sens, voir un jugement de la 6<sup>e</sup> chambre fiscale du Tribunal civil de Gand du

2. Les deux jugements du 5 mai 2003 de la quatrième chambre du Tribunal de première instance de Bruges (*F.J.F.*, 2004, liv. 3, pp. 252 et 260 et note; *T.F.R.*, 2003, liv. 248, pp. 863 et 869 et note L. VANHEESWYCK) qui seront examinés ci-dessous rappellent que «ceci implique qu'il faut nécessairement que l'acte juridique requalifié, indépendamment de ses pures conséquences fiscales, ait les mêmes effets (au moins à la fin de l'opération) que l'acte juridique tel que qualifié par le contribuable». C'est bien le cas dans la première espèce tranchée par la juridiction brugeoise, mais pas dans la seconde. Dans le second dossier, le tribunal constate que le rachat d'actions propres réalisé par la société a eu tant pour objectif que pour conséquence, quoique de manière limitée, de modifier la structure de l'actionnariat, et que cette conséquence est à ce point différente de celle d'une distribution de dividendes que le fisc a procédé à tort à la requalification. Le tribunal conclut dès lors que le fisc n'a pas démontré que la qualification de «rachat d'actions propres» par le contribuable aurait été uniquement choisie dans le but premier d'éviter l'impôt.
3. Le jugement du 5 mai 2003 de la quatrième chambre du Tribunal de première instance de Bruges (*F.J.F.*, 2004, liv. 3, p. 252 et note; *T.F.R.*, 2003, liv. 248, p. 863 et note L. VANHEESWYCK) qui sera examiné ci-dessous précise que «Le concept de "besoins" fait référence à une "nécessité". Ceci implique que les besoins économiques et financiers qui ont été allégués ne pouvaient être atteints d'une autre manière. Le contribuable ne peut dès lors simplement affirmer qu'il avait un "libre choix" et que l'administration fiscale ne peut s'immiscer dans celui-ci, sans opérer un jugement d'opportunité». Le tribunal exige «une nécessité certaine de recourir à l'acte choisi».
4. Pour illustrer, citons le cas du rachat des actions d'un associé malade par une SPRL formée par deux architectes; cette opération répond à des besoins légitimes de caractère financier et économique puisque la maladie grave de l'associé a comme conséquence que la société doit rapidement trouver une solution afin d'éviter que, suite à cette maladie, elle ne subisse elle-même un préjudice financier et économique (voir en ce sens Civ. Hasselt (11<sup>e</sup> ch.), 9 janv. 2002, *A.F.T.*, 2002 (reflet D. JAECQUES), liv. 6-7, p. 283; *C & FP*, 2002 (reflet S. GRAZIOSI), liv. 4, p. 221; *F.J.F.*, 2002, liv. 4, p. 313, note; *Cour. fisc.*, 2002 (reflet M. VAN KEIRSBILCK), p. 229, note M. VAN KEIRSBILCK; *Fiscologue*, 2002 (reflet), liv. 830, p. 3).
5. Civ. Mons (fisc.) (ch. temp.) 8 mai 2003, *F.J.F.*, 2003, liv. 7, p. 687, note; *T.F.R.*, 2003, liv. 248, p. 875 et note L. VANHEESWYCK.
6. Dans l'espèce tranchée par la juridiction montoise, l'administration cherchait à requalifier une distribution de dividendes exonérés par la loi du précompte mobilier, en une distribution de «dividendes ordinaires» à soumettre au précompte mobilier. Le tribunal considère qu'une telle requalification n'est pas autorisée car il s'agit non de la requalification d'un acte qualifié par le redevable, mais d'un acte qualifié par la loi elle-même. La requalification ne peut, selon le juge montois, porter sur l'aspect de «non-impossibilité» de l'opération découlant de la loi.
7. Anvers, 4 mai 2004, *F.J.F.*, 2004, liv. 8, p. 773 et *Cour. fisc.*, 2004, liv. 10, p. 443 (extraits) et note X.

17 mars 2004<sup>8</sup> en matière de requalification d'un rachat d'actions propres en une distribution de dividendes<sup>9</sup>.

A noter qu'en cette matière, le Tribunal de première instance de Louvain a confirmé que pour procéder à une requalification d'un achat d'actions propres en une distribution de dividendes, l'administration fiscale devait prouver que le contribuable avait l'intention d'éviter les taxes, et a décidé qu'à cet effet, le non-respect de l'article 77 des L.C.S.C. ne constituait pas une preuve convaincante<sup>10</sup>.

Dans un sens contraire à la décision anversoise publiée ci-dessus, il est intéressant de signaler trois jugements prononcés par la quatrième chambre du Tribunal de première instance de Bruges. Les deux premiers, datant du 5 mai 2003<sup>11</sup>, sont l'un favorable, l'autre défavorable au contribuable. Dans une hypothèse identique à celle tranchée par le jugement de la 6<sup>e</sup> chambre fiscale du Tribunal civil de Gand du 17 mars 2004 précité, le juge permet à l'administration de bénéficier du délai d'imposition spécial prévu par l'article 358, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> du C.I.R. 92. Le tribunal considère en effet *«qu'il n'y a pas de contradiction intellectuelle entre, d'une part, la requalification conformément à l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992 et, d'autre part, l'utilisation du délai d'imposition extraordinaire, sur la base du constat qu'une infraction ou une contravention au C.I.R. 1992 a été commise en matière de précompte mobilier, et cela en application de l'article 358, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 92»*. Dans le même sens, le même tribunal avait considéré le 26 novembre 2002<sup>12</sup> que lorsque l'administration constate qu'une construction est susceptible de requalification, cela a pour conséquence qu'un autre régime d'imposition devient applicable. Il peut alors être admis qu'une «infraction» au C.I.R. 92 ou à ses arrêtés d'exécution a été commise, infraction qui permet l'application du délai prolongé de l'article 358, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> C.I.R. 92.

C'est un raisonnement que nous estimons complètement tordu: si l'administration établit que la qualification donnée par le contribuable a pour but exclusif d'éluder l'impôt et ne répond pas à *«des besoins légitimes de caractère financier ou économique»*, le contribuable a nécessairement éludé l'impôt; en effet, même si son opération est «parfaite» juridiquement parlant, il a violé telle règle instituant tel impôt (en l'espèce, le précompte mobilier à retenir sur les dividendes distribués), ce qui permet à l'administration, selon le Tribunal de Bruges, de bénéficier du délai spécial fixé à l'article 358, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 92. Dans cette interprétation brugeoise, le délai spécial d'imposition peut systématiquement bénéficier à l'administration lorsqu'elle procède à une requalification, ce qui vide de sa substance le principe de prescription triennale applicable au «contrôle» du choix de la voie la moins imposée.

A notre avis, ce n'est pas de cette manière qu'il faut comprendre cette disposition. Le délai spécial susmentionné ne peut s'appliquer que si un contrôle ou une enquête fait apparaître que le contribuable a contrevenu à une disposition légale pour échapper à l'impôt (= fraude fiscale), ce qui n'est pas le cas du contribuable qui recourt à une structure ou opération juridique parfaitement légale dans le but d'éluder l'impôt (= évasion fiscale qui, si elle est bien imaginée, va lui permettre d'éviter le précompte mobilier, ce qui constitue une contravention en matière de précompte mobilier).

8. Civ. Gand (fisc.) (6<sup>e</sup> ch.), 17 mars 2004, *T.G.R. – T.W.V.R.*, 2004, liv. 2, p. 165.

9. Rappelons qu'une diminution de capital avec sortie de fonds peut prendre la forme soit d'un remboursement de capital aux actionnaires, soit d'un rachat par la société de ses propres actions en vue de les annuler (art. 317 C. soc. pour les SPRL, 426 pour les SCRL et 613 pour les SA). Dans les deux cas, l'opération peut cacher une distribution de dividendes.

10. Civ. Louvain, 10 oct. 2003, *L.R.B.*, 2004, liv. 17, p. 1109 et note H. VERSTRAETE.

11. Civ. Bruges (4<sup>e</sup> ch.), 5 mai 2003, *F.J.F.*, 2004, liv. 3, pp. 252 et 260 et note; *T.F.R.*, 2003, liv. 248, pp. 863 et 869 et note L. VANHEESWYCK.

12. Civ. Bruges, 26 nov. 2002, *F.J.F.*, 2003, liv. 6, p. 590, note; *Cour. fisc.*, 2003 (reflet F. JACOBS), liv. 5, p. 271, note F. JACOBS.